



# Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS  
MICHAL BOBEK  
vom 3. März 2020<sup>1</sup>

**Rechtssache C-791/18**

**Stichting Schoonzicht**  
**Beigeladene:**  
**Staatssecretaris van Financiën**

(Vorabentscheidungsersuchen des Hoge Raad der Niederlanden [Oberster Gerichtshof der Niederlande])

„Vorabentscheidungsersuchen – Mehrwertsteuer – Berichtigung des Vorsteuerabzugs – Investitionsgüter – Unterschied zwischen beabsichtigter Verwendung und erstmaliger tatsächlicher Verwendung – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 185 und 187 – Anwendbarkeit“

## I. Einleitung

1. In dem vorliegenden Fall geht es darum, wie ein ursprünglicher Abzug der Mehrwertsteuer zu berichtigen ist, wenn der Wirtschaftsteilnehmer seine Absichten hinsichtlich der Verwendung eines Mehrfamilienhauses geändert hat. Der Vorsteuerabzug wurde im vorliegenden Fall vorgenommen, als sich das Mehrfamilienhaus noch im Bau befand. Zu dieser Zeit beabsichtigte der Wirtschaftsteilnehmer, das Mehrfamilienhaus für steuerbare Zwecke zu verwenden. Später wurden jedoch einige dieser Wohnungen vermietet, mit dem Ergebnis, dass die erstmalige Verwendung dieser Wohnungen steuerfrei war.

2. Unter diesen Umständen forderten die niederländischen Behörden den Wirtschaftsteilnehmer auf, den Teil des ursprünglichen Vorsteuerabzugs, der den später vermieteten Wohnungen entsprach, in vollem Umfang auf einmal zu erstatten. Nach nationalem Recht muss der überschüssige Betrag des ursprünglichen Mehrwertsteuerabzugs in der Tat *auf einmal* berichtigt werden, wenn sich zum Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung von Gütern durch den Wirtschaftsteilnehmer herausstellt, dass er Mehrwertsteuer in größerem Umfang abgezogen hat, als er auf der Grundlage der Verwendung der Güter abzuziehen berechtigt ist.

3. Dabei stellt sich die Rechtsfrage, ob diese Regelung mit Art. 187 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie)<sup>2</sup> vereinbar ist, wonach die Berichtigung des Vorsteuerabzugs in Bezug auf Investitionsgüter in verhältnismäßigen Anteilen über einen Zeitraum vorzunehmen ist, der sich über einige Jahre erstreckt.

<sup>1</sup> Originalsprache: Englisch.

<sup>2</sup> ABl. 2006, L 347, S. 1, geänderte Fassung.

## II. Rechtlicher Rahmen

### A. Unionsrecht: Mehrwertsteuerrichtlinie

4. Die Art. 184 ff. der Mehrwertsteuerrichtlinie betreffen die Berichtigung von Vorsteuerabzügen.

5. Nach Art. 184 wird „[d]er ursprüngliche Vorsteuerabzug ... berichtigt, wenn der Vorsteuerabzug höher oder niedriger ist als der, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige berechtigt war“.

6. Art. 185 dieser Richtlinie lautet:

„(1) Die Berichtigung erfolgt insbesondere dann, wenn sich die Faktoren, die bei der Bestimmung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigt werden, nach Abgabe der Mehrwertsteuererklärung geändert haben, zum Beispiel bei rückgängig gemachten Käufen oder erlangten Rabatten.

(2) Abweichend von Absatz 1 unterbleibt die Berichtigung bei Umsätzen, bei denen keine oder eine nicht vollständige Zahlung geleistet wurde, in ordnungsgemäß nachgewiesenen oder belegten Fällen von Zerstörung, Verlust oder Diebstahl sowie bei Entnahmen für Geschenke von geringem Wert und Warenmuster im Sinne des Artikels 16.

Bei Umsätzen, bei denen keine oder eine nicht vollständige Zahlung erfolgt, und bei Diebstahl können die Mitgliedstaaten jedoch eine Berichtigung verlangen.“

7. Nach Art. 186 der Mehrwertsteuerrichtlinie legen „[d]ie Mitgliedstaaten ... die Einzelheiten für die Anwendung der Artikel 184 und 185 fest“.

8. Art. 187 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„(1) Bei Investitionsgütern erfolgt die Berichtigung während eines Zeitraums von fünf Jahren einschließlich des Jahres, in dem diese Güter erworben oder hergestellt wurden.

Die Mitgliedstaaten können jedoch für die Berichtigung einen Zeitraum von fünf vollen Jahren festlegen, der mit der erstmaligen Verwendung dieser Güter beginnt.

Bei Grundstücken, die als Investitionsgut erworben wurden, kann der Zeitraum für die Berichtigung bis auf 20 Jahre verlängert werden.

(2) Die jährliche Berichtigung betrifft nur ein Fünftel beziehungsweise im Falle der Verlängerung des Berichtigungszeitraums den entsprechenden Bruchteil der Mehrwertsteuer, mit der diese Investitionsgüter belastet waren.

Die in Unterabsatz 1 genannte Berichtigung erfolgt entsprechend den Änderungen des Rechts auf Vorsteuerabzug, die in den folgenden Jahren gegenüber dem Recht für das Jahr eingetreten sind, in dem die Güter erworben, hergestellt oder gegebenenfalls erstmalig verwendet wurden.“

9. Art. 189 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Für die Zwecke der Artikel 187 und 188 können die Mitgliedstaaten folgende Maßnahmen treffen:

...

b) den Betrag der Mehrwertsteuer festlegen, der bei der Berichtigung zu berücksichtigen ist;

...“

## **B. Niederländisches Recht**

10. Die Vorschriften über die Berichtigung von Vorsteuerabzügen finden sich in Art. 15 Abs. 4 der Wet van 28 juni 1968, houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (Gesetz vom 28. Juni 1968 mit dem die bestehende Umsatzsteuer durch eine Umsatzsteuer entsprechend dem System der Erhebung von Mehrwertsteuer ersetzt wird, im Folgenden: OB) und in Art. 12 und 13 des Uitvoeringsbeskikking omzetbelasting 1968 (Durchführungsverordnung zum Umsatzsteuergesetz von 1968, im Folgenden: Durchführungsverordnung).

11. Art. 15 Abs. 4 OB bestimmt:

„Der Abzug der Steuer erfolgt entsprechend der beabsichtigten Verwendung der Gegenstände und Dienstleistungen zu dem Zeitpunkt, zu dem die Steuer dem Unternehmer in Rechnung gestellt wird, oder zu dem Zeitpunkt, zu dem der Steueranspruch entsteht. Wenn sich zu dem Zeitpunkt, zu dem der Unternehmer die Gegenstände oder Dienstleistungen erstmals verwendet, herausstellt, dass er die diesbezügliche Steuer zu einem größeren oder kleineren Teil abgezogen hat, als er aufgrund der Verwendung der Gegenstände oder Dienstleistungen abzuziehen berechtigt ist, entsteht der Anspruch auf die zu viel abgezogene Steuer von diesem Zeitpunkt an. Die Steuer ist nach Entstehung des Steueranspruchs in Übereinstimmung mit Art. 14 zu entrichten. Die von ihm zu wenig abgezogene Steuer wird ihm auf Antrag erstattet.“

12. Art. 12 Abs. 2 und 3 der Durchführungsverordnung lautet:

„(2) Die Berichtigung nach Art. 15 Abs. 4 [OB] erfolgt auf der Grundlage der Daten des Besteuerungszeitraums, in dem der Unternehmer mit der Verwendung der Gegenstände oder der Dienstleistungen begonnen hat.

(3) In der Steuererklärung für den letzten Besteuerungszeitraum ist die Berichtigung des Vorsteuerabzugs auf der Grundlage der Daten für das gesamte Steuerjahr vorzunehmen.“

13. Art. 13 der Durchführungsverordnung sieht in seinem für den vorliegenden Fall maßgeblichen Teil vor:

„(1) Abweichend von Artikel 11 werden für den Vorsteuerabzug gesondert berücksichtigt:

- a) Immobilien und Rechte an diesen Immobilien;
- b) bewegliches Vermögen, das der Unternehmer von der Einkommensteuer oder der Körperschaftsteuer abschreibt oder das er abschreiben könnte, wenn er einer solchen Steuer unterläge.

(2) Hinsichtlich der Immobilien und Rechte an diesen Immobilien erfolgt die Berichtigung des Vorsteuerabzugs in jedem der neun Steuerjahre, die auf das Jahr folgen, in dem der Unternehmer mit der Verwendung der betreffenden Immobilien begonnen hat. Die Berichtigung erstreckt sich jeweils auf ein Zehntel der entrichteten Vorsteuer unter Berücksichtigung der Angaben zum Steuerjahr, die in der Steuererklärung für den letzten Besteuerungszeitraum dieses Steuerjahrs enthalten sind.“

### III. Sachverhalt, Verfahren und Vorlagefragen

14. Die Stichting Schoonzicht, die ihren Sitz in Amsterdam hat, ließ ein Mehrfamilienhaus auf einem ihr gehörenden Grundstück errichten. Das Mehrfamilienhaus umfasste sieben Wohnungen. Der Bau begann im Jahr 2013 und wurde im Juli 2014 fertiggestellt.

15. Das Mehrfamilienhaus sollte ursprünglich zu steuerbaren Zwecken verwendet werden. Die Stichting Schoonzicht zog daher die Mehrwertsteuer auf diese Leistung vollständig ab.

16. Ab dem 1. August 2014 vermietete die Stichting Schoonzicht dann vier Wohnungen. Aus dem Vorlagebeschluss geht hervor, dass dies die erste Verwendung (eines Teils) des Mehrfamilienhauses war und dass diese, entgegen der ursprünglichen Absicht, von der Mehrwertsteuer *befreit* war. Die drei anderen Wohnungen blieben 2014 unbewohnt.

17. Deshalb wurde der entsprechende Teil des ursprünglichen Vorsteuerabzugs in Übereinstimmung mit der niederländischen Regelung gemäß Art. 15 Abs. 4 OB berichtigt. Dies bedeutete, dass die Stichting Schoonzicht den auf die vier vermieteten Wohnungen entfallenden Teil der Mehrwertsteuer in Höhe von 79 587 Euro schuldete. Aus dem Vorlagebeschluss geht hervor, dass die Berichtigung für das dritte Quartal 2014 (1. Juli bis 30. September 2014) erfolgte, in dem das Mehrfamilienhaus erstmals genutzt wurde.

18. Die Stichting Schoonzicht entrichtete die Mehrwertsteuer und legte gegen diese Selbstveranlagung Einspruch ein. Ihrer Ansicht nach verstößt bei Investitionsgütern eine vollumfängliche Berichtigung des ursprünglichen Vorsteuerabzugs zum Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung des Investitionsguts, wie sie in Art. 15 Abs. 4 OB vorgesehen ist, gegen Art. 187 der Mehrwertsteuerrichtlinie.

19. Dieser Einspruch wurde vom Inspecteur van de Belastingdienst (Inspektor der Finanzverwaltung) zurückgewiesen. Dagegen erhob die Stichting Schoonzicht Klage bei der Rechtbank Noord-Holland (Gericht der Provinz Nordholland, Niederlande). Dieses Gericht erklärte die Klage für unbegründet, woraufhin die Stichting Schoonzicht Berufung beim Gerechtshof Amsterdam (Berufungsgericht Amsterdam, Niederlande) einlegte. Auch dieses Gericht hielt die Regelung in Art. 15 Abs. 4 OB für mit der Mehrwertsteuerrichtlinie vereinbar und erklärte dementsprechend die Berufung für unbegründet. Nach Auffassung des Gerechtshof Amsterdam (Berufungsgericht Amsterdam) hat der niederländische Gesetzgeber von der den Mitgliedstaaten nach Art. 189 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie eingeräumten Möglichkeit Gebrauch gemacht, den Betrag der Mehrwertsteuer festzulegen, der bei der Berichtigung für Investitionsgüter zu berücksichtigen ist. Nach Auffassung dieses Gerichts ist die nach Art. 15 Abs. 4 OB auf einmal vorzunehmende Berichtigung als eine „Vor-Berichtigungskorrektur“ anzusehen, die dem gewöhnlichen Berichtigungsverfahren vorausgehe und in der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht geregelt (und somit nicht ausgeschlossen) sei. Die Mehrwertsteuerrichtlinie stehe einer solchen Berichtigung nicht entgegen, da sie weder gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität noch gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verstoße.

20. Die Stichting Schoonzicht legte gegen das Urteil Kassationsbeschwerde beim Hoge Raad der Niederlande (Oberster Gerichtshof der Niederlande), dem vorlegenden Gericht, ein.

21. Im Ausgangsverfahren wiederholt die Stichting Schoonzicht das Argument, dass die bei der erstmaligen Verwendung von Investitionsgütern auf einmal vorzunehmende Berichtigung des ursprünglichen Vorsteuerabzugs gegen Art. 187 der Mehrwertsteuerrichtlinie verstoße. Ihrer Ansicht nach ist die Berichtigungsregelung des Art. 187 der Mehrwertsteuerrichtlinie unabhängig von den Bestimmungen der Art. 184 und 185 dieser Richtlinie zu betrachten. Art. 187 der Mehrwertsteuerrichtlinie sehe eine spezielle Regelung für Investitionsgüter vor, die die allgemeine Regelung der Art. 184 und 185 der Richtlinie verdränge. Die Berichtigung des ursprünglichen Vorsteuerabzugs bei Investitionsgütern nach Art. 187 müsse über mehrere Jahre verteilt werden, und

am Ende jedes Berichtungsjahrs dürfe nur ein verhältnismäßiger Anteil des ursprünglichen Vorsteuerabzugs berichtigt werden. Die Berichtigung nach Art. 187 der Mehrwertsteuerrichtlinie für die vier Wohnungen könne frühestens zum Zeitpunkt der Steuererklärung für das letzte Quartal des Jahres 2014 vorgenommen werden, selbst wenn diese Wohnungen bereits vorher in demselben Jahr erstmals genutzt worden seien. Eine solche Berichtigung dürfe sich dann nur auf ein Zehntel des 2013 vorgenommenen Vorsteuerabzugs erstrecken.

22. Das vorliegende Gericht hat Zweifel an der Vereinbarkeit der im niederländischen Recht vorgesehenen Voraussetzung der „vollständigen Berichtigung bei erstmaliger Verwendung“ mit Art. 187 der Mehrwertsteuerrichtlinie.

23. Unter diesen Umständen hat der Hoge Raad der Nederlanden (Oberster Gerichtshof der Niederlande) das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen vorgelegt:

1. Stehen die Art. 184 bis 187 der Mehrwertsteuerrichtlinie einer nationalen Berichtigungsregelung für Investitionsgüter entgegen, die eine sich über mehrere Jahre erstreckende Berichtigung vorsieht, bei der im Jahr der ersten Verwendung – das zugleich das erste Berichtigungsjahr ist – der Gesamtbetrag des ursprünglichen Vorsteuerabzugs für dieses Investitionsgut auf einmal angepasst (berichtigt) wird, wenn sich bei dessen erster Verwendung erweist, dass der ursprüngliche Vorsteuerabzug von dem Abzug abweicht, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige auf der Grundlage der tatsächlichen Verwendung des Investitionsguts berechtigt ist?

Bei Bejahung der Frage 1:

2. Ist Art. 189 Buchst. b oder Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass die in Frage 1 angeführte, im ersten Jahr des Berichtigungszeitraums auf einmal vorgenommene Anpassung des ursprünglichen Vorsteuerabzugs eine Maßnahme bildet, die die Niederlande für die Zwecke der Anwendung von Art. 187 der Mehrwertsteuerrichtlinie treffen dürfen?

24. Die Stichting Schoonzicht, die niederländische und die schwedische Regierung sowie die Europäische Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht.

#### **IV. Rechtliche Würdigung**

25. Ich bin der Ansicht, dass die in Rede stehende nationale Regelung mit der Mehrwertsteuerrichtlinie vereinbar ist. Um zu diesem Ergebnis zu gelangen, werde ich zunächst einige Vorbemerkungen zu den anwendbaren (oder möglicherweise anwendbaren) Vorschriften der Mehrwertsteuerrichtlinie machen (A). Ich werde sodann zu dem Ergebnis gelangen, dass das Erfordernis der „vollständigen Berichtigung bei erstmaliger Verwendung“ nicht unter Art. 187 der Mehrwertsteuerrichtlinie fällt, sondern unter die Art. 184 bis 186, mit denen das Erfordernis vereinbar ist (B).

## ***A. Anwendbare (und möglicherweise anwendbare) Vorschriften der Mehrwertsteuerrichtlinie***

26. Nach Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie entsteht „[d]as Recht auf Vorsteuerabzug ..., wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht“. Wie der Gerichtshof wiederholt festgestellt hat, ist das Recht auf Vorsteuerabzug „integrierender Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden“<sup>3</sup>. Er hat ferner entschieden, dass „[d]urch die Abzugsregelung ... der Unternehmer vollständig von der im Rahmen aller seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden [soll], sofern diese Tätigkeiten grundsätzlich selbst der Mehrwertsteuer unterliegen“<sup>4</sup>.

27. Die Art. 184 ff. der Mehrwertsteuerrichtlinie sehen detailliertere Regelungen für das Recht auf Vorsteuerabzug in Form eines Berichtigungsmechanismus vor<sup>5</sup>. Dieser Mechanismus stellt sicher, dass die zu einem früheren Zeitpunkt bewirkten Umsätze weiterhin nur insoweit zum Vorsteuerabzug berechtigen, als sie der Erbringung von Leistungen dienen, die der Mehrwertsteuer unterliegen<sup>6</sup>. Mit anderen Worten verfolgt „[d]ieser Mechanismus ... das Ziel, einen engen und unmittelbaren Zusammenhang zwischen dem Vorsteuerabzugsrecht und der Nutzung der betreffenden Gegenstände und Dienstleistungen für besteuerte Ausgangsumsätze herzustellen“<sup>7</sup>.

28. Das Berichtigungsverfahren nach der Mehrwertsteuerrichtlinie umfasst allgemeine Vorschriften (Art. 184 bis 186) und besondere Vorschriften für Investitionsgüter (Art. 187 bis 192).

29. Was erstens die allgemeinen Vorschriften angeht, bestimmt Art. 184 der Mehrwertsteuerrichtlinie, dass „[d]er ursprüngliche Vorsteuerabzug berichtigt [wird], wenn der Vorsteuerabzug höher oder niedriger ist als der, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige berechtigt war“. Art. 185 Abs. 1 bestimmt weiter, dass „[d]ie Berichtigung ... insbesondere dann [erfolgt], wenn sich die Faktoren, die bei der Bestimmung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigt werden, nach Abgabe der Mehrwertsteuererklärung geändert haben, zum Beispiel bei rückgängig gemachten Käufen oder erlangten Rabatten“<sup>8</sup>.

30. Gemäß Art. 186 werden die Einzelheiten für die Anwendung der Art. 184 und 185 von den Mitgliedstaaten festgelegt<sup>9</sup>.

31. Zweitens enthalten die Art. 187 ff. der Mehrwertsteuerrichtlinie besondere Regelungen für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs bei Investitionsgütern<sup>10</sup>. Diese Sonderregelungen legen bestimmte Aspekte fest, wie die Berichtigung vorzunehmen ist.

32. Drei relevante Aspekte sollten hier erwähnt werden.

3 Vgl. z. B. Urteile vom 21. März 2000, Gabalfrija u. a. (C-110/98 bis C-147/98, EU:C:2000:145, Rn. 43 und die dort angeführte Rechtsprechung), und vom 30. September 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, Rn. 34 und die dort angeführte Rechtsprechung).

4 Urteil vom 3. Oktober 2019, Altic (C-329/18, EU:C:2019:831, Rn. 26 und die dort angeführte Rechtsprechung). Vgl. auch Urteile vom 18. Oktober 2012, TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:644, Rn. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung), und vom 17. Oktober 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, Rn. 23 und die dort angeführte Rechtsprechung).

5 Urteil vom 15. Dezember 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, Rn. 57). Vgl. auch Beschluss vom 5. Juni 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, Rn. 24 und die dort angeführte Rechtsprechung).

6 Vgl. z. B. Urteile vom 13. März 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, Rn. 50 und die dort angeführte Rechtsprechung), und vom 16. Juni 2016, Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:454, Rn. 28 und die dort angeführte Rechtsprechung).

7 Ebd.

8 Urteile vom 16. Juni 2016, Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:454, Rn. 29 und die dort angeführte Rechtsprechung), und vom 16. Juni 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück (C-186/15, EU:C:2016:452, Rn. 47).

9 So hat der Gerichtshof klargestellt: „In den Art. 184 und 185 ... wird somit eine ... Verpflichtung zur Berichtigung zu Unrecht vorgenommener Vorsteuerabzüge aufgestellt. Sie sehen jedoch nicht vor, wie diese Berichtigung zu erfolgen hat“, außer im Hinblick auf Investitionsgüter. Urteil vom 11. April 2018, SEB bankas (C-532/16, EU:C:2018:228, Rn. 26).

10 Der Begriff Investitionsgüter ist von den Mitgliedstaaten festzulegen. Vgl. Art. 189 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie. Nach Art. 190 der Mehrwertsteuerrichtlinie können „[f]ür die Zwecke der Artikel 187, 188, 189 und 191 ... die Mitgliedstaaten Dienstleistungen, die Merkmale aufweisen, die den üblicherweise Investitionsgütern zugeschriebenen vergleichbar sind, wie Investitionsgüter behandeln“.

33. Erstens hat die Berichtigung während eines Zeitraums von fünf Jahren zu erfolgen; bei Grundstücken, die als Investitionsgüter erworben wurden, kann der Zeitraum bis auf 20 Jahre verlängert werden. Aus dem Vorlagebeschluss geht hervor, dass sich die Niederlande dafür entschieden haben, auf Grundstücke, die als Investitionsgüter erworben wurden, einen Berichtigungszeitraum von zehn Jahren anzuwenden. Dieser Zeitraum wäre daher für das Mehrfamilienhaus des Ausgangsverfahrens potenziell relevant.

34. Zweitens schließt der Berichtigungszeitraum nach Art. 187 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie das Jahr ein, in dem die betreffenden Güter erworben oder hergestellt wurden, aber die Mitgliedstaaten können die Berichtigung auf einen Zeitraum stützen, der mit der *erstmaligen Verwendung* dieser Güter beginnt. Aus dem Vorlagebeschluss geht hervor, dass die Niederlande die letztgenannte Option gewählt haben.

35. Drittens ist die jährliche Berichtigung nach Art. 187 Abs. 2 nur für ein Fünftel bzw. im Falle der Verlängerung des Berichtigungszeitraums für den entsprechenden Anteil der Mehrwertsteuer, die auf die Investitionsgüter erhoben wurde, vorzunehmen. Der entsprechende Anteil beträgt nach der niederländischen Regelung *ein Zehntel*.

### ***B. Zur Kategorisierung des Erfordernisses einer „vollständigen Berichtigung bei erstmaliger Verwendung“***

36. Mit seiner ersten Frage möchte das vorliegende Gericht wissen, ob die Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie über die Berichtigung des Vorsteuerabzugs einer „vollständigen Berichtigung bei erstmaliger Verwendung“ entgegenstehen.

37. Zur Beantwortung dieser Frage ist zu prüfen, ob das Erfordernis einer „vollständigen Berichtigung bei erstmaliger Verwendung“ unter die allgemeine Berichtigungsregelung der Mehrwertsteuerrichtlinie (Art. 184 ff.) oder unter die Sonderregelung (Art. 187 ff.) fällt oder möglicherweise unter keine davon.

38. Die Stichting Schoonzicht macht geltend, dass die allgemeine Regelung in den Art. 184 bis 186 der Mehrwertsteuerrichtlinie auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar sei, da die Berichtigung Immobilien betreffe und unter Art. 187 dieser Richtlinie falle, was bedeute, dass sich die Berichtigung über zehn Jahre erstrecken müsse. Da Art. 15 Abs. 4 OB vorschreibe, dass der entsprechende Teil des ursprünglichen Vorsteuerabzugs auf einmal zurückzuzahlen sei, stehe er im Widerspruch zu Art. 187 der Mehrwertsteuerrichtlinie.

39. Die niederländische und die schwedische Regierung sowie die Kommission kommen zum entgegengesetzten Ergebnis. Sie sind der Auffassung, dass das Erfordernis einer „vollständigen Berichtigung bei erstmaliger Verwendung“ unter die allgemeine Berichtigungsregelung der Mehrwertsteuerrichtlinie falle und folglich mit ihr im Einklang stehe.

40. Ich stimme der letztgenannten Ansicht zu.

41. Es trifft zu, dass Art. 187 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt, dass „die Berichtigung während eines Zeitraums von fünf [oder mehr] Jahren *einschließlich* des Jahres, in dem diese Güter erworben oder hergestellt [oder verwendet] wurden, [erfolgt]“<sup>11</sup>. Es trifft auch zu, dass die Mitgliedstaaten, wie das vorliegende Gericht ausgeführt hat, verpflichtet sind, eine Berichtigungsregelung für Investitionsgüter vorzusehen<sup>12</sup>.

<sup>11</sup> Hervorhebung nur hier.

<sup>12</sup> Vgl. in diesem Sinne Beschluss vom 5. Juni 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, Rn. 24 und 27 und die dort angeführte Rechtsprechung).

42. Diese Gesichtspunkte beantworten jedoch nicht die Frage, wie eine Diskrepanz zwischen der beabsichtigten Verwendung und der erstmaligen tatsächlichen Verwendung zu beheben ist.

43. Während das Recht auf Abzug eines geschuldeten Mehrwertsteuerbetrags in Bezug auf die von einem anderen Steuerpflichtigen gelieferten Gegenstände und Dienstleistungen nach den Art. 167 und 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie auch dann sofort und vollständig ausgeübt werden kann, wenn die betreffenden Gegenstände nicht sofort für die Zwecke der wirtschaftlichen Tätigkeit der Gesellschaft verwendet werden<sup>13</sup>, besteht die Berechtigung zum Vorsteuerabzug insoweit, als diese Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke steuerbarer Umsätze verwendet werden<sup>14</sup>. Wie die Generalanwältin Kokott ausgeführt hat, wird „[d]er Vorsteuerabzug ... gemäß Art. 167 in Verbindung mit Art. 63 der Mehrwertsteuerrichtlinie regelmäßig schon zum Zeitpunkt des Erwerbs eines Gegenstands gewährt, auf der Grundlage seiner *beabsichtigten* Nutzung. ... Regelmäßig ist Voraussetzung, dass der Steuerpflichtige den erworbenen Gegenstand zur Ausführung besteuerteter Umsätze verwendet. Die Berichtigungsregeln sollen nun nach der Rechtsprechung die Genauigkeit des Vorsteuerabzugs erhöhen, indem nach dem Zeitpunkt des Erwerbs eines Gegenstands überwacht wird, inwieweit ihn der Steuerpflichtige auch *tatsächlich* für Zwecke nutzt, die zum Vorsteuerabzug berechtigen“<sup>15</sup>.

44. Im vorliegenden Fall ergibt sich aus dem Vorlagebeschluss, dass das Recht auf Vorsteuerabzug entstanden ist, als die entsprechende Vorsteuer aufgrund der erklärten Absicht der Stichting Schoonzicht (im Jahr 2013) fällig geworden ist. Meines Erachtens hat sich der Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug für die vier vermieteten Wohnungen infolge der Nutzungsänderung jedoch auf null reduziert, da sich der Umsatz der Stichting Schoonzicht hierdurch von einem geplanten steuerbaren Umsatz *vor der ersten Verwendung* der Güter tatsächlich in einen nicht steuerbaren Umsatz umgewandelt hat.

45. Wie oben ausgeführt, besteht die Besonderheit der Berichtigungsregelung für Investitionsgüter nach Art. 187 der Mehrwertsteuerrichtlinie in der Möglichkeit, die Berichtigung des Vorsteuerabzugs über einen Zeitraum von mehreren Jahren zu erstrecken.

46. Diese Regelung beruht auf der Prämisse, dass „[d]ie Wahrscheinlichkeit [von] Änderungen [der Verwendung] besonders groß [ist] bei Investitionsgütern, die oft über mehrere Jahre verwendet werden, während deren sich ihre Zuordnung ändern kann“<sup>16</sup>.

47. Wie die schwedische Regierung und die Kommission geltend machen, bezieht sich diese Prämisse grundsätzlich auf Änderungen der Verwendung während des Verwendungszeitraums des Investitionsguts. Es ist jedoch etwas ganz anders, diese Logik auf den Zeitraum zu erstrecken, der dieser Verwendung *vorangeht*, genauer gesagt auf den Zeitraum, der mit der Erklärung der beabsichtigten Verwendung beginnt und mit dem ersten Besteuerungszeitraum endet, der den Beginn der tatsächlichen Verwendung markiert.

13 Urteil vom 22. März 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, Rn. 45).

14 Urteil vom 22. Oktober 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, Rn. 18 und die dort angeführte Rechtsprechung). Vgl. jedoch die besonderen Situationen z. B. in den Urteilen vom 8. Juni 2000, Schloßstraße (C-396/98, EU:C:2000:303, Rn. 42 und die dort angeführte Rechtsprechung), und Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, Rn. 41), oder vom 28. Februar 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, Rn. 42). In dem zuletzt genannten Urteil hat der Gerichtshof ausgeführt, dass „ein Steuerpflichtiger das Vorsteuerabzugsrecht behält, sobald dieses Recht entstanden ist, auch wenn dieser Steuerpflichtige die Gegenstände oder Dienstleistungen, die zu dem Abzug geführt haben, aufgrund von Umständen, die von seinem Willen unabhängig sind, nicht im Rahmen besteuerteter Umsätze verwenden konnte“.

15 Schlussanträge in der Rechtssache Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:138, Nr. 24 und die dort angeführte Rechtsprechung). Vgl. auch Schlussanträge der Generalanwältin Kokott in der Rechtssache TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:352, Nrn. 27 und 28 und die dort angeführte Rechtsprechung).

16 Urteil vom 30. März 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, Rn. 25), betreffend die entsprechende Bestimmung – Art. 20 – der Sechsten Richtlinie.



48. Es trifft zu, dass nach Art. 12 Abs. 2 der Durchführungsverordnung die Berichtigungspflicht den ersten Besteuerungszeitraum betrifft, in dem die Gegenstände *erstmalig verwendet wurden*, und in diesem Zusammenhang ist anzuerkennen, dass der Beginn der Verwendung Teil der Verwendung selbst ist. So könnte man sagen, dass der Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung in den Anwendungsbereich von Art. 187 der Mehrwertsteuerrichtlinie fällt. Es erscheint jedoch sinnvoll und vielmehr folgerichtig, die Festlegung, ob die zuvor erklärte *beabsichtigte* Verwendung der *tatsächlichen* Verwendung entspricht, zu dem Zeitpunkt vorzunehmen, zu dem die tatsächliche Verwendung erstmals erfolgt, da (mangels einer vorherigen Selbstberichtigung des Wirtschaftsteilnehmers, soweit diese überhaupt möglich ist) die Bestimmung zu einem früheren Zeitpunkt einigermaßen schwierig, wenn nicht gar unmöglich ist.

49. Dieses Ergebnis wird durch das Bedürfnis bestätigt, die Beachtung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität in seinen beiden allgemein anerkannten Ausprägungen zu gewährleisten.

50. Nach der ersten Ausprägung dieses Grundsatzes muss der Wirtschaftsteilnehmer von der Belastung mit Mehrwertsteuer befreit werden, „sofern die unternehmerische Tätigkeit selbst der Erzielung (grundsätzlich) steuerpflichtiger Umsätze dient“<sup>17</sup>. Umgekehrt bedeutet der Umstand, dass der Wirtschaftsteilnehmer entgegen der zuvor erklärten Absicht damit beginnt, den Gegenstand für einen *nicht steuerbaren* Umsatz zu verwenden, meines Erachtens, dass zum Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung des Gegenstands der frühere Grund, der es rechtfertigt, dass der Wirtschaftsteilnehmer von der Mehrwertsteuer befreit wird, schlicht entfallen ist.

51. Bei der Anwendung auf den vorliegenden Fall zeigt sich, dass das Recht auf Vorsteuerabzug entstanden ist, als die Stichting Schoonzicht die Vorsteuer schuldete und die beabsichtigte Verwendung dieser Gegenstände für steuerpflichtig erklärt wurde. Als sich diese Absicht änderte und in der Folge zu einem steuerbefreiten Umsatz führte, gab es jedoch keinen Grund mehr, den Wirtschaftsteilnehmer von der abgezogenen Steuer zu entlasten. Der Grund für den Vorsteuerabzug entfiel mit dem Beginn der tatsächlichen Verwendung (oder sogar davor<sup>18</sup>).

52. Nach seiner zweiten Ausprägung verbietet der Grundsatz der steuerlichen Neutralität, „dass Wirtschaftsteilnehmer, die die gleichen Umsätze bewirken, im Rahmen der Erhebung der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt werden“<sup>19</sup>. Diese Ausprägung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität lässt es nicht zu, „gleichartige Gegenstände ..., die miteinander in Wettbewerb stehen, hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln“<sup>20</sup>.

53. Im vorliegenden Fall bin ich der Ansicht, dass, wenn dem Standpunkt der Stichting Schoonzicht gefolgt würde, die sich daraus ergebende Situation der oben genannten zweiten Ausprägung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität zuwiderliefe.

54. Wie das vorlegende Gericht, die niederländische und die schwedische Regierung sowie die Kommission ausführen, würde eine solche Lösung nämlich dem Wirtschaftsteilnehmer, der erklärt, dass die betreffenden Investitionsgüter für steuerbare Zwecke verwendet werden, einen ungerechtfertigten finanziellen Vorteil verschaffen, so dass die dem ursprünglichen Vorsteuerabzug entsprechenden Mittel ihm oder ihr weiterhin zur Verfügung stehen, obwohl weder die erstmalige

17 Schlussanträge der Generalanwältin Kokott vom 19. Dezember 2019 in der Rechtssache AGROBET CZ (C-446/18, EU:C:2019:1137, Nr. 57 und die dort angeführte Rechtsprechung).

18 Aus dem Vorlagebeschluss geht hervor, dass die vier betreffenden Wohnungen ab August 2014 vermietet wurden. Vorbehaltlich der Prüfung durch das vorlegende Gericht kann ich mir kaum vorstellen, dass die Frage, ob der Umsatz steuerpflichtig ist oder nicht, sich in gewisser Weise erst am ersten Tag der Vermietung (d. h. der tatsächlichen Verwendung) herausstellt, da ich davon ausgehen würde, dass die erforderlichen Verträge (die die Art des Umsatzes erkennen lassen) wahrscheinlich schon vorher vorbereitet worden sind.

19 Schlussanträge der Generalanwältin Kokott vom 19. Dezember 2019 in der Rechtssache AGROBET CZ (C-446/18, EU:C:2019:1137, Nr. 57 und die dort angeführte Rechtsprechung).

20 Vgl. u. a. Urteile vom 9. März 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, Rn. 30 und die dort angeführte Rechtsprechung), vom 27. Juni 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie u. a. (C-597/17, EU:C:2019:544, Rn. 28 und die dort angeführte Rechtsprechung), und vom 19. Dezember 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, Rn. 36 und die dort angeführte Rechtsprechung).

tatsächliche noch die spätere Verwendung während des Berichtigungszeitraums ihn zu einem solchen Abzug berechtigen würden. Mit anderen Worten würde das Festhalten an der Bewertung zum Zeitpunkt der erklärten Verwendungsabsicht, unabhängig von der erstmaligen tatsächlichen Verwendung, bedeuten, dass der Mitgliedstaat einen solchen Wirtschaftsteilnehmer, der die Mittel nur in verhältnismäßigen Anteilen über einen Berichtigungszeitraum von mehreren Jahren zurückzahlen müsste, im Ergebnis finanzieren würde<sup>21</sup>.

55. Umgekehrt würde ein Wirtschaftsteilnehmer, der gleichartige Investitionsgüter auf genau dieselbe Weise verwendet, keinen solchen finanziellen Vorteil erlangen, wenn er von Anfang an keinen Vorsteuerabzug vornähme, der auf seinem von Anfang an bestehenden Willen beruht, das Investitionsgut für nicht steuerbare Zwecke zu verwenden.

56. Die erstmalige tatsächliche Verwendung der Investitionsgüter ist bei beiden dieser hypothetischen Wirtschaftsteilnehmer dieselbe, doch würden sie allein aufgrund des Unterschieds zwischen ihren erklärten (und mutmaßlich gutgläubigen) Absichten in Bezug auf die Verwendung der betreffenden Gegenstände hinsichtlich des Vorsteuerabzugs sehr unterschiedlich behandelt werden. In jeder anderen Hinsicht ist ihre Lage dieselbe.

57. Ich bin der Ansicht, dass auch die Mehrwertsteuerabzugsbehandlung in beiden Fällen dieselbe sein sollte.

58. Aus Art. 15 Abs. 4 OB ergibt sich, dass das niederländische Recht die Beseitigung des vorstehend beschriebenen unerwünschten Ergebnisses anstrebt, indem bestimmt wird, dass der Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug der Situation angeglichen wird, die zum Zeitpunkt der erstmaligen tatsächlichen Verwendung besteht (woraufhin die Berichtigungsregelung für Investitionsgüter ausgelöst wird). Damit tragen diese Rechtsvorschriften meines Erachtens zur Aufrechterhaltung der steuerlichen Neutralität in beiden zuvor erläuterten Ausprägungen bei. Dies scheint insofern erst recht der Fall zu sein, als die Rechtsvorschriften in beide Richtungen funktionieren: Nicht nur zum „Nachteil“ eines Wirtschaftsteilnehmers, dessen Absicht sich von einer steuerbaren zu einer nicht steuerbaren Verwendung ändert, sondern auch zum Vorteil eines Wirtschaftsteilnehmers, dessen Absicht sich von einer nicht steuerbaren zu einer steuerbaren Verwendung ändert.

59. Aus diesen Gründen bin ich der Ansicht, dass der im Ausgangsverfahren in Rede stehende Sachverhalt nicht unter die Art. 187 ff. der Mehrwertsteuerrichtlinie fällt (und daher nicht mit ihnen unvereinbar ist).

60. Diesem Ergebnis steht nicht der Beschluss des Gerichtshofs in der Rechtssache Gmina Międzyzdroje entgegen, in dem der Gerichtshof darauf hingewiesen hat, dass sich Art. 187 der Mehrwertsteuerrichtlinie auf „Fälle der Berichtigung der Vorsteuerabzüge [bezieht], bei denen ein Investitionsgut, dessen Verwendung kein Abzugsrecht eröffnet, später einer Verwendung zugeordnet wird, die ein solches Recht eröffnet“<sup>22</sup>. Der Gerichtshof hat ergänzt, dass Art. 187 der

21 Ich möchte sehr deutlich hervorheben, dass im vorliegenden Fall kein Beweis und nicht einmal ein Anhaltspunkt für eine Unregelmäßigkeit vorliegt. Ganz allgemein und losgelöst von den Umständen des vorliegenden Falles darf jedoch nicht der Anreiz zu Missbrauch außer Acht gelassen werden, der durch die Möglichkeit geschaffen werden könnte, den Betrag, der dem unberechtigten Vorsteuerabzug infolge einer Erklärung einer (fiktiven) Absicht entspricht, in Raten zurückzuzahlen.

22 Beschluss vom 5. Juni 2014 (C-500/13, EU:C:2014:1750, Rn. 23). In diesem Fall ging es um eine Regelung die, wie im vorliegenden Fall, für Grundstücke, die als Investitionsgüter erworben wurden, einen Berichtigungszeitraum von zehn Jahren vorsah, der mit der erstmaligen Verwendung der Güter beginnt. Die Gmina Międzyzdroje entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die im Rahmen von Arbeiten an einer in ihrem Eigentum stehenden Sporthalle geliefert bzw. erbracht wurden. Während dieser Arbeiten erwog sie, die Bewirtschaftung dieser Grundstücke zu ändern und sie an eine Handelsgesellschaft zu verpachten. Anschließend versuchte sie, die entrichtete Mehrwertsteuer auf *einmal* abzuziehen, da die Verwendung der betreffenden Sporthalle steuerpflichtig wurde. Dies wurde von den Steuerbehörden abgelehnt, da sie der Ansicht waren, dass der Sachverhalt unter die Regelungen falle, die Art. 187 der Mehrwertsteuerrichtlinie umsetzten.

Mehrwertsteuerrichtlinie „einer Regelung entgegen[steht], nach der eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs für einen Zeitraum von weniger als fünf Jahren erlaubt ist, und daher auch einer Regelung der einmaligen Berichtigung ..., die eine Berichtigung während eines einzigen Steuerjahrs erlauben würde“<sup>23</sup>.

61. Der im Beschluss weiter beschriebene Sachverhalt des Falles<sup>24</sup> zeigt, dass diese Erklärungen in einem Kontext abgegeben wurden, in denen die betreffenden Gegenstände bereits verwendet worden waren. Erst dann kam es zu einer Änderung der Verwendung (oder der Verwendungsabsicht). Dies unterscheidet sich jedoch erheblich vom Sachverhalt des Ausgangsverfahrens. Ich bin daher der Ansicht, dass Art. 187 der Mehrwertsteuerrichtlinie im vorliegenden Fall nicht anwendbar ist.

62. Sodann stellt sich die Frage, ob der vorliegende Sachverhalt unter die Art. 184 ff. dieser Richtlinie fällt.

63. Meines Erachtens ist dem so.

64. In der Rechtssache SEB bankas hat der Gerichtshof die allgemeine Berichtigungsregelung der Mehrwertsteuerrichtlinie eher weit ausgelegt. Der Gerichtshof hat ausgeführt, dass der Wortlaut von Art. 184 „a priori keinen denkbaren Fall eines zu Unrecht vorgenommenen Vorsteuerabzugs [ausschließt]“<sup>25</sup>. Er hat die Vorschrift dahin ausgelegt, dass sie anwendbar ist, „wenn ein Vorsteuerabzug vorgenommen wurde, obwohl kein Abzugsrecht bestand“, da dieser Fall „unter die erste in Art. 184 der Mehrwertsteuerrichtlinie genannte Fallgruppe – der ursprüngliche Vorsteuerabzug ist höher als der, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige berechtigt war – [fällt]“<sup>26</sup>.

65. Der vorliegende Fall stellt eindeutig einen „Fall eines zu Unrecht vorgenommenen Vorsteuerabzugs“ im Sinne der Ausführungen des Gerichtshofs in der Rechtssache SEB bankas dar. Zwar trifft es zu, dass der Fall einen Sachverhalt betraf, bei dem ein Abzug vorgenommen wurde, obwohl von Anfang an kein Abzugsrecht bestand. Im vorliegenden Fall entstand das Recht auf Vorsteuerabzug, aber aus den oben dargelegten Gründen ist es in der Folge für die vier Wohnungen erloschen. Hat man aber einmal anerkannt, dass die Art. 184 bis 186 der Mehrwertsteuerrichtlinie Fälle regeln, in denen ein zu Unrecht vorgenommener Vorsteuerabzug zu berichtigen ist, wie es der Gerichtshof in der Rechtssache SEB bankas getan hat, muss das Gleiche zuvor auch für Fälle gelten, in denen ein bestehendes Recht auf Vorsteuerabzug sich vor der erstmaligen Verwendung der betreffenden Gegenstände effektiv auf null reduziert.

66. Meines Erachtens stehen die Sachverhalte in der Rechtssache SEB bankas und im vorliegenden Fall für zwei Varianten ein und desselben Problems: Wie ist ein gewährter Vorsteuerabzug zu berichtigen, obwohl er nie hätte gewährt werden dürfen (SEB bankas) oder nicht länger gewährt werden dürfte (im vorliegenden Fall). Aus diesem Grund bin ich der Ansicht, dass die vom Gerichtshof in der Rechtssache SEB bankas gewählte Lösung auf den vorliegenden Fall Anwendung finden sollte, mit dem Ergebnis, dass der vorliegende Sachverhalt der in den Art. 184 bis 186 der Mehrwertsteuerrichtlinie geregelten allgemeinen Berichtigungsregelung für Vorsteuerabzüge unterfällt und mit ihr im Einklang steht.

23 Beschluss vom 5. Juni 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, Rn. 27).

24 Vgl. die Sachverhaltsdarstellung im Beschluss vom 5. Juni 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, Rn. 10 und 12), insbesondere Rn. 12 am Ende, wo es heißt, dass „ein Zehntel dieses Betrags nicht berichtigt werden könne, weil die genannte Sporthalle während des Jahres 2010 für Tätigkeiten verwendet worden sei, die kein Recht zum Vorsteuerabzug begründeten“.

25 Urteil vom 11. April 2018 (C-532/16, EU:C:2018:228, Rn. 33).

26 Urteil vom 11. April 2018 (C-532/16, EU:C:2018:228, Rn. 34).

67. Aus den oben dargelegten Gründen komme ich zu dem Ergebnis, dass das in der in Rede stehenden nationalen Regelung vorgesehene Erfordernis der „vollständigen Berichtigung bei erstmaliger Verwendung“ nicht unter die Art. 187 ff. der Mehrwertsteuerrichtlinie fällt, sondern dass es unter die Art. 184 bis 186 dieser Richtlinie fällt und mit diesen in Einklang steht.

### ***C. Zur zweiten Vorlagefrage***

68. Da ich der Ansicht bin, dass die einschlägigen Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie der in Rede stehenden nationalen Berichtigungsregelung nicht entgegenstehen, ist die zweite Frage des vorliegenden Gerichts nicht zu beantworten.

### **V. Ergebnis**

69. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, dem Hoge Raad der Niederlanden (Oberster Gerichtshof der Niederlande) wie folgt zu antworten:

Eine nationale Berichtigungsregelung für Investitionsgüter, die vorsieht, dass im Jahr der erstmaligen Verwendung der Güter der Gesamtbetrag des ursprünglichen Vorsteuerabzugs auf einmal berichtigt werden kann, wenn sich bei der erstmaligen Verwendung herausstellt, dass der ursprüngliche Vorsteuerabzug von dem Vorsteuerabzug abweicht, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige aufgrund der tatsächlichen Verwendung des Investitionsguts berechtigt ist, fällt nicht unter die Art. 187 ff. der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, sondern unter die Art. 184 bis 186 dieser Richtlinie. Diese Bestimmungen stehen einer solchen nationalen Berichtigungsregelung nicht entgegen.